
RESPONSABLE DEL RESPONSABLE Y “NUEVO ESTÁNDAR” DE CONDUCTA DE LA RESPONSABILIDAD DE LOS REPRESENTANTES

VIII Jornadas Académicas de DGI

25 y 26 de noviembre de 2015

DR. SEBASTIÁN ARCIA¹
DR. ANDRES HESSDÖRFER²

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

De acuerdo con las pautas impartidas por la entidad organizadora, el presente trabajo se focalizará en dos de los cuatro planteos relativos al régimen jurídico de los responsables tributarios. De igual forma, el título seleccionado se ciñe a los respectivos temas propuestos.

El primer tema a ser abordado comprenderá el análisis respecto a la posibilidad, de acuerdo con los textos normativos vigentes, de imputar responsabilidad tributaria a determinados sujetos, vinculada con obligaciones de sujetos pasivos responsables.

El segundo problema a analizar en el presente será el del estándar de diligencia aplicable a los representantes de contribuyentes, con especial atención a los casos de culpa “*in vigilando*” o “*in eligendo*”, de acuerdo a la jurisprudencia reciente del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (“TCA”).

2. RESPONSABLE DEL RESPONSABLE

2.1. Criterios diferenciadores de contribuyente y responsable.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 de nuestro Código Tributario, la calidad de sujeto pasivo tributario advierte dos especies que define bajo la denominación de “*contribuyente*” y “*responsable*”.

Sin perjuicio que los textos positivos se ocupan de dar una definición expresa a cada una de estas especies (artículos 17 y 19 del Código), la dogmática ha registrado diferencias al momento de determinar los fundamentos sobre los cuales se sustentan ambos tipos de sujetos pasivos.

Como resume BLANCO, en términos generales se pueden advertir dos grandes grupos o posturas doctrinarias: (i) los que basan la distinción en el carácter de “propia” o “ajena” de la deuda, reservando la primera condición para el contribuyente y la segunda para el responsable; y (ii) los que la sustentan en función del diferente presupuesto jurídico que da nacimiento a las respectivas deudas.³

Como indicamos, la primera posición basa la diferencia entre contribuyente y responsable en la calidad de “deudor por deuda propia” del primero y de “deudor por deuda ajena” del segundo.⁴

1 Profesor titular de Derecho Financiero I y II en la Facultad de Derecho de la Universidad de Montevideo y Profesor del Máster en Derecho y Técnica Tributaria de la misma Universidad.

2 Profesor de Derecho Financiero I y II en la Universidad de Montevideo.

3 BLANCO, Andrés: “Los agentes de retención y percepción en el Derecho uruguayo”, Revista Tributaria, Tomo XXIX, N° 166, IJET, Montevideo, enero-febrero 2002, págs. 5 y 6.

4 Como indica BERRO, Federico, esta posición encontraría sus orígenes en la dogmática alemana de fines del Siglo XIX que distinguía los conceptos de “deuda” (“schuld”) y de “responsabilidad” (“haftung”) vinculando este último al derecho directo a la prestación que puede obtener el acreedor por medio del ataque al patrimonio del deudor. Así, el instituto

Como referente de esta posición en nuestra doctrina nacional destacamos a VALDES COSTA, quien sostenía que “*el único elemento diferenciador de ambas especies [haciendo referencia a los sujetos pasivos] es la naturaleza de la responsabilidad, el contribuyente es responsable por una deuda propia, el responsable por una deuda ajena*”.⁵ La condición de “ajenidad” del deudor responsable la justifica en el derecho de resarcimiento que éste tiene respecto del contribuyente. Dicho derecho de resarcimiento deriva del hecho que la ley marcaría al contribuyente como destinatario de soportar la carga económica del tributo atento a que sobre él reposaría la calidad de titular de capacidad contributiva.

Al respecto afirma el citado autor: “*El criterio basado en los conceptos de responsabilidad por deuda propia y responsabilidad por deuda ajena, indudablemente aplicable, debe ser complementado con la observación de que el contribuyente, por ser el titular de la deuda, es el que por disposición de la ley debe soportar la carga tributaria, en virtud de que el legislador lo ha considerado con la suficiente capacidad contributiva como para contribuir a solventar los gastos públicos.*” (...) “*Las precedentes consideraciones llevan a la conclusión de que quien por disposición de la ley no sufre la carga tributaria, por estar facultado expresamente a resarcirse del pago, no debe ser considerado contribuyente*”.⁶

En igual sentido se pronunció GIANNINI, quien aludiendo a la obligación del contribuyente y del responsable afirma: “*la unidad y la inescindibilidad del presupuesto determinan el nacimiento de una relación jurídica objetivamente única*”.⁷

Por su parte VILLEGAS sostiene que: “*Si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo obligacional cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto*”.⁸

Siguiendo este razonamiento debería concluirse que la deuda tributaria sería una sola, pero tendría dos tipos de deudores; el contribuyente como deudor “principal”, u “originario” o “propio” y el responsable como deudor “accesorio”, “derivado” o “ajeno”.

Esta línea argumental es la que inspiró al Modelo de Código Tributario para América Latina (MC-TAL), el cual define a los responsables tributarios en el artículo 27 bajo la denominación de “*Obligados por deuda ajena (Responsables)*”.

Por su parte, la otra postura rechaza los conceptos de “deuda propia” y “deuda ajena” en el entendido que dicha distinción no es aceptable jurídicamente y que las premisas sobre las cuales la misma se construye resultan incorrectas.

En primer lugar, se rechaza la viabilidad jurídica por la cual alguien pudiera revestir la condición de deudor sin ser titular de la respectiva deuda. La distinción de deuda y responsabilidad no resulta admisible por lo que toda vez que exista una persona obligada al cumplimiento de una prestación lo será a título de deudor en base a un vínculo jurídico que le es propio, con independencia de la eventual dependencia o vinculación especial que “su” deuda pudiera tener con la de otra persona.

Así BERRO refiriéndose a los términos de contribuyente y responsable afirma que los mismos “*marcan una diferencia entre lo que gráficamente pero con cierta inexactitud se expresa como deudor por deuda o hecho propio y deudor por deuda ajena*” (...) “*Decimos inexactitud porque en ambos casos la deuda y la respon-*

de la “deuda” se asociaba al cumplimiento de la obligación por parte del deudor, mientras que el de la “responsabilidad” estaba vinculado a satisfacer el interés de acreedor sobre el patrimonio del deudor (“Obligación, Responsabilidad y Solidaridad en el Derecho Tributario Uruguayo”, ed. Amalio Fernández, Montevideo, 1988, págs. 56 y 57).

5 VALDES COSTA, Ramón: “Curso de Derecho Tributario”, Temis, Bogotá, 2001, pág. 334.

6 VALDES COSTA, Ramón; VALDES de BLENGIO, Nelly; y SAYAGUES ARECO, Eduardo: “Código Tributario de la República Oriental del Uruguay – Comentado y Concordado”, 5ª edición, FCU, Montevideo, año 2002, pág. 259.

7 GIANNINI, Aquilino Donato, “Instituciones de Derecho Tributario”, traducción de Fernando Zainz de Bujanda, Ed. Der. Fin., Madrid, 1957, págs. 117 y 118).

8 VILLEGAS, Héctor B., “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 5ª. Edición, Depalma, B. Aires, 1992, pág. 259).

sabilidad son propias en el sentido que vinculan al titular de cada una con las respectivas obligaciones”.⁹

Por otra parte, tal como vimos, la primera tesis justificaba el carácter de propio de la deuda del contribuyente sobre la premisa que éste es quien debe soportar la carga tributaria con su propio patrimonio mientras que el responsable no debe hacerlo en tanto tiene derecho a resarcimiento. BLANCO confronta esta conclusión al sostener que para que lo anterior resultare admisible a modo de criterio general de diferenciación “el contribuyente nunca puede jurídicamente resarcirse de un tercero de la carga tributaria que la ley pone a su cargo”¹⁰. Acto seguido se ocupa de demostrar que dicha afirmación no es correcta incluyendo varios ejemplos por los cuales los contribuyentes podrían acordar con terceros que éstos sean quienes asuman la carga del o de los tributos en cuestión, sin que se vea en lo más mínimo afectada su condición jurídica de contribuyente.

Dejando de lado las críticas a la otra postura y poniendo foco en la línea argumental que propone esta corriente, diremos que el centro de la distinción entre una y otra categoría de sujetos pasivos reposa en el diferente presupuesto jurídico que motiva el nacimiento de sus respectivas obligaciones.

En efecto, para esta corriente será contribuyente aquel deudor cuya obligación tiene como presupuesto jurídico al “hecho generador” del tributo, mientras que responsable será aquel sujeto pasivo cuya obligación tributaria se asocia a un presupuesto diferente al del mero acaecimiento del hecho generador.

En este sentido BLANCO afirma: “es contribuyente el sujeto que es designado por la ley como deudor tributario de entre los sujetos que participan de los actos o hechos que constituyen en aspecto material del hecho generador, prescribiendo también la ley que la ocurrencia del hecho generador es condición necesaria y suficiente para adquirir la calidad de deudor. Por su lado, es responsable el sujeto que es designado por la ley como deudor tributario entre los sujetos que participan de un presupuesto de hecho distinto del hecho generador aunque vinculado con éste, prescribiendo la ley que la calidad de deudor se adquiere por la ocurrencia de tal presupuesto de hecho diverso del hecho generador”¹¹

En forma coincidente (al menos en esta parte), y justificando las expresiones “deuda propia” y “deuda ajena” desde un ámbito didáctico aunque no jurídico, BERRO sostiene: “Las locuciones “propia” o “ajena” hacen referencia al origen de las obligación principal: la del contribuyente, que tiene su origen en el propio hecho imponible en tanto la del responsable tiene su origen en una situación ajena a ese hecho imponible” (...) “parece claro que el legislador tributario con esta denominación ha puesto de relieve la diferencia entre la obligación contraída o impuesta por hecho del deudor principal u originario y la del deudor por función de garantía”. (...) “Lo único que el garante [en equiparación al responsable tributario] no es, es deudor por la obligación principal: es deudor de su propia obligación. Esta tiene una propia finalidad, función, regulación”. (...) “Personalmente y aunque idiomáticamente pueda llamarse hecho generador, a la causa de la responsabilidad, hemos preferido llamarla situación que origina la responsabilidad ya que nuestro código tributario solo llama hecho generador a aquel que da origen al tributo. Además como derivación de su naturaleza accesoria, el nacimiento de la responsabilidad exige la sumatoria de dos elementos: situación típica que pone al tercero en posición de responder (por ej. ser sucesor de una casa de comercio, art. 22 C.T.U.) mas la existencia de una deuda original en el contribuyente nacida del hecho generador que que define el art. 24 del C.T.U.”¹²

ALBACETE por su parte, afirma que “cada sujeto pasivo, ya sea contribuyente o responsable, tiene su propia deuda tributaria y tienen como común denominador la coincidencia total o parcial en el monto a pagar. Pero tienen un presupuesto de hecho distinto, pueden ser llamados al pago en momentos diferentes y normalmente la obligación tributaria del responsable presentará la característica de ser accesoria respecto de la del contribuyente”.¹³

A nivel de la doctrina extranjera, vale citar, entre muchas otras, las opiniones de dos insignes auto-

9 BERRO, Federico, ob. cit., pág. 61.

10 BLANCO, Andrés, ob. cit., pág. 7.

11 BLANCO, Andrés, ob. cit., pág. 10.

12 BERRO, Federico, ob. cit., págs. 61, 64 y 65.

13 ALBACETE, Juan Manuel: “La responsabilidad tributaria”, Revista Tributaria, Tomo XLI, N° 240, IUET, Montevideo, mayo-junio 2014, pág. 415.

res españoles, SAINZ DE BUJANDA y FERREIRO LAPATZA.

El primero de los nombrados, distingue la situación del contribuyente y del responsable como nacidas de presupuestos diversos, concluyendo *“la obligación del sujeto pasivo [léase: “contribuyente”] nace de la realización del hecho imponible en tanto que la obligación del responsable (o de los responsables, ya que también estos pueden ser varios) deriva de la realización del presupuesto de hecho previsto hipotéticamente en la norma tributaria para el nacimiento de la responsabilidad...”*¹⁴

Por su parte, FERREIRO LAPATZA afirma que *“el nacimiento de la obligación del responsable requiere la realización de dos presupuestos de hecho diferentes. El presupuesto de hecho del que deriva la obligación tributaria del contribuyente y el presupuesto de hecho del que deriva para el responsable la obligación de responder solidaria o subsidiariamente de tal obligación”*.¹⁵

Restaría por último referirnos en esta reseña doctrinal, a aquellos autores que podrían ubicarse en una situación cuasi-intermedia entre estas dos corrientes, aunque nos inclinamos por situarlos más próximos a la segunda que a la primera de las comentadas. En nuestra doctrina, tal sería el caso de FAGET y BORDOLLI quienes sostienen: *“El responsable es uno de los sujetos pasivos de la obligación, cuya existencia supone: pluralidad de personas, pluralidad de vínculos y unidad de prestación”* (...) *“La unidad de prestación y de pago implica que la prestación es única, debe tener un único contenido y debe cumplirse al Fisco una sola vez”*. (...) *“Cuando nos referimos a la pluralidad de vínculos pretendemos destacar que uno es el vínculo entre el Fisco y el contribuyente, otro el vínculo entre el Fisco y cada responsable, otro el vínculo entre cada responsable y el contribuyente y otro el vínculo entre los diversos responsables. El número, así como la mayor o menor independencia de los vínculos, dependerán de la cantidad de responsables y también del alcance de la responsabilidad, según sea subsidiaria, solidaria o sustituta”*. 16 (...) *“Las relaciones externas están dominadas por la idea de pluralidad de vínculos: cada deudor tiene un vínculo distinto con el acreedor, sin perjuicio de que dichos vínculos estén conectados entre sí. Desde la óptica del acreedor dicha pluralidad de vínculos determina que éste pueda demandar por el todo a cualquiera de los deudores, pudiendo elegir a quien quiera, e incluso demandar a todos los deudores...”*. (los subrayados nos pertenecen).

Como se podrá advertir, si bien estos autores remarcan que los vínculos del responsable y contribuyente respecto del Fisco son diferentes y cada uno de ellos tiene *“vida propia”* aunque relacionada e interdependiente, paralelamente consideran que ambos vínculos conllevan a una misma prestación. A nuestro criterio, resulta un contrasentido suponer la existencia de una única *“prestación”* u *“obligación de pago”* atribuible a varias personas en la medida que la misma se hubiera generado en presupuestos normativos diferentes. Si los supuestos que generan las obligaciones son diferentes, las obligaciones también lo serán, más allá del grado de dependencia o subordinación que pudiera tener la obligación del responsable respecto de la del contribuyente y de que, incluso eventualmente (aunque no necesariamente) pudieran coincidir en su cuantía.

Sin perjuicio de lo anterior, entendemos que, la referencia a *“unidad de prestación”* a la que aluden estos autores respondería a una fórmula didáctica más que técnico-jurídica. Con dicha referencia se pretendería ilustrar el carácter dependiente de la obligación del responsable (si el contribuyente extingue su deuda también se extinguirá la del responsable) y, sobre todo, que el Fisco no podrá reconocer como ingreso un importe mayor al que corresponde por la obligación del contribuyente. Así, el Fisco no podría reconocer un ingreso por la prestación cumplida por el responsable y otro por la cumplida por el contribuyente, sin prever un mecanismo de consolidación de los importes que finalmente determine como ingreso neto del Estado el correspondiente al de la obligación tributaria del contribuyente.¹⁷

En nuestra opinión, y tal como fuera afirmado oportunamente por ambos autores del presente trabajo en distintas oportunidades, cuando la ley designa responsables tributarios (cualquiera sea la

14 Citado por Berro, Federico; ob. cit. pág. 64.

15 FERREIRO LAPATZA, José; *“Curso de Derecho Financiero Español”*, 14a. edición, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 382.

16 FAGET, Alberto y BORDOLLI, José Carlos, ob. cit., págs. 306 y 310: *“Sujeción pasiva y responsables tributarios”*, Revista Tributaria, IUET, Tomo XXII, N° número 127, Julio-Agosto 1995, pág. 306 y 310.

17 *“La unidad de prestación y de pago implica que la prestación es única, debe tener un único contenido y debe cumplirse al Fisco una sola vez”* (FAGET, Alberto y BORDOLLI, José Carlos ob. cit., pág. 306)

especie y alcance de dicha responsabilidad) tal calidad está supeditada a la verificación de ciertos presupuestos jurídicos que le son propios, los cuales resultan diferentes al “hecho generador” que motiva el nacimiento de la obligación tributaria. Incluso, la obligación del responsable tributario puede anteceder al nacimiento de la obligación tributaria del contribuyente. Como ejemplo, vale citar el caso de los agentes de percepción de IVA, quienes tienen la obligación de percibir y verter al Fisco los importes correspondientes respecto de operaciones gravadas por dicho impuesto que acontecerían en una etapa posterior. Lo mismo podríamos decir de los hechos generadores de las obligaciones de los agentes de retención, sustitutos u otros responsables tributarios del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas, del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas o del Impuesto a las Rentas de los no Residentes. Ello implica que el presupuesto de hecho que motivó el nacimiento de la obligación de estos responsables resulta necesariamente anterior al acaecimiento del hecho generador de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.¹⁸

Adicionalmente consideramos que, sin perjuicio de no compartir la distinción entre deuda propia y ajena que formula VALDES COSTA, ni su afirmación relativa a que el contribuyente es quien en todos los casos debe necesariamente soportar la carga del tributo en el entendido que la capacidad contributiva debe también verificarse exclusivamente a su respecto, consideramos que al momento de diferenciar la figura del contribuyente con la del responsable, cobra también relevancia el derecho de resarcimiento que la ley le confiere a este último. Si perjuicio que el derecho al resarcimiento se canalice mediante una acción civil, entendemos que tal derecho se genera por una norma tributaria como lo es el artículo 19 del Código. En consecuencia, no tenemos el honor de compartir en este punto, aquellas posturas que descartan toda la relevancia a este aspecto al momento de distinguir un responsable de un contribuyente. Por el contrario, consideramos que se trata de una cualidad conferida con carácter general y sin excepciones por la normativa tributaria a uno de los dos tipos de sujetos pasivos. El hecho que por eventuales acuerdos privados se pueda neutralizar este derecho a resarcimiento, no hace otra cosa más que confirmar que la regla es la inversa ya que será necesario de tales acuerdos para excepcionarla.

Las conclusiones de los dos párrafos precedentes se encuentran plenamente alineadas con las disposiciones de nuestro Código Tributario. Así el artículo 17 del Código Tributario define al contribuyente como “la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”. Por su parte, el art. 19 cuando define al responsable, no condiciona su calidad a la verificación del hecho generador de la obligación tributaria, sino que lo distingue como “la persona que, sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquel...”. Tal como se podrá apreciar, teniendo en cuenta que la definición de responsable se efectúa por oposición a la de contribuyente, fácilmente se concluye que, de la articulación de los citados artículos del Código Tributario, el responsable será aquel sujeto obligado al pago a cuyo respecto no se verifica el hecho generador del tributo.¹⁹

2.2. ¿La obligación del responsable es “obligación tributaria”?

Las conclusiones arribadas en el punto anterior llevan necesariamente a indicar que la “obligación tributaria” en sentido estricto recae exclusivamente en el contribuyente. En efecto, como venimos de decir, ello responde a la correspondencia perfecta entre los artículos 14 inciso 1, 17 y 24 del Código Tributario.

El primero centra la definición de “obligación tributaria” exclusivamente en torno a la circunstancia que determina su nacimiento, cual es la verificación del hecho generador o “presupuesto de hecho”. Por su parte, el artículo 24 define al hecho generador como “el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación”. Finalmente el artículo 17, define al contribuyente mediante la necesaria y exclusiva articulación de las dos normas anteriores, como “la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

18 ARCIA, Sebastián: “Responsabilidad tributaria de los adquirentes de casas de comercio y empresas en general”, Revista Tributaria, IUET, Tomo XXXVII, N° 214, pág. 58 y HESSDÖRFER, Andrés: “Particularidades de la aplicación del régimen de responsabilidad tributaria de representantes a directores de sociedades comerciales”, en Revista de Derecho, Universidad de Montevideo, Año IX, 2010, N° 17, pág. 41.

19 Conforme, BLANCO, Andrés, “Agentes de retención...” cit., pág. 8.

Por el contrario, si tal como vimos el responsable es definido por el artículo 19 del Código en contraposición al contribuyente, ello deriva necesariamente en que su obligación no podría generarse, al menos, exclusivamente por verificación del hecho generador ya que de lo contrario sería un contribuyente.²⁰

No obstante, deseamos remarcar que lo anterior no supone desconocer la que la obligación del responsable pertenezca al Derecho Tributario Material en tanto el responsable comporta un obligado directo de un deber de pago a favor del Fisco.

Si bien refiriéndose puntualmente a los agentes de retención y de percepción pero perfectamente trasladable al resto de los responsables, con su habitual claridad, BLANCO afirma: “en la medida que la retención o percepción se desliguen de la ocurrencia del hecho generador, el deber de pago del agente no puede identificarse con la obligación tributaria propiamente dicha, en tanto relación personal surgida como consecuencia de la verificación del hecho generador del tributo”.²¹

Recientemente DELGADO formuló críticas al razonamiento anterior basándose en que el inciso primero del artículo 14 del Código Tributario no hace referencia a “contribuyente” sino a “sujetos pasivos” al tiempo que tampoco invoca al “hecho generador” sino al “presupuesto de hecho”. Así afirma que “*Si uno lee este inciso, despojado de cualquier desarrollo dogmático, parece claro que un responsable es un sujeto pasivo y el origen de su responsabilidad (como por otra parte lo ha reconocido la dogmática) es un presupuesto de hecho*”.²²

En primer lugar debemos reconocer que el tenor literal de la referida norma no es del todo feliz y que efectivamente hace referencia a “sujetos pasivos” y no a “contribuyentes”. No obstante, debe también reconocerse que, si nos avocamos a una interpretación del Código Tributario basada únicamente en el método o elemento gramatical, nos podríamos encontrar con varias “sorpresas” que a todas luces no serían admisibles. La primera provendría del mismo inciso primero del artículo 14 cuando refiere a los sujetos activos de la obligación tributaria incluyendo al “Estado u otros entes públicos”, lo cual se ratificaría en el artículo 15 (“Es sujeto activo de la relación jurídica tributaria el ente público acreedor del tributo). Si nos ciñéramos al tenor literal de estas disposiciones deberíamos concluir que una persona pública no estatal podría ser sujeto activo tributario, lo cual unánimemente se reconocería como erróneo. También podría sostenerse, a la luz de los textos de los artículos 71 y 75 del Código Tributario, que las consultas vinculantes o las acciones de repetición de pago deberían ser formuladas exclusivamente ante los organismos u oficinas “recaudadoras” y no ante los sujetos activos. Lo anterior demuestra que el Código registra insuficiencias de redacción pero pacíficamente se han interpretado en un sentido diferente al de su mero texto.

Sin perjuicio de lo anterior, a pesar de la referencia genérica a “sujetos pasivos” indicada en la citada norma, en nada afecta nuestras conclusiones en la medida que, seguidamente se establece como exclusiva condición, que la obligación nazca “*en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley*”.

Como vimos en párrafos anteriores, la referencia a la que alude el Código Tributario no es a cualquier hipótesis o presupuesto que habilite una consecuencia jurídica determinada, sino a aquella exclusivamente relacionada con el tributo. De una lectura general del Código se puede advertir que los términos “presupuesto de hecho” y “hecho generador” han sido utilizados en forma indiferente. Así por ejemplo, los artículos 11, 12 y 13 definen las especies tributarias en función de su “*presupuesto de hecho*”. Por otra parte, como vimos, el artículo 24 del Código define al “*hecho generador*” como el “*presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la obligación*”.

Finalmente, y si alguna duda quedara respecto a la identidad conceptual entre “presupuesto de hecho” y “hecho generador” que registra nuestro Código Tributario, nótese que el multicitado artículo 17 define al contribuyente como la “*persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria*”. Una vez más insistimos en que el artículo 19 del Código al definir responsable en contrapo-

20 ARCIA, Sebastián, ob. cit., pág. 58.

21 BLANCO, Andrés, ob. cit., págs. 14 y 15.

22 DELGADO, Serrana: “Algunas cuestiones problemáticas del aspecto temporal y subjetivo de la responsabilidad del artículo 22 del Código Tributario” en “Impuestos & Fiscalidad”, Tomo VII, CADE, Montevideo, julio 2015, pág. 5.

sición a contribuyente y dada la definición de contribuyente del artículo 17, necesariamente debemos concluir que el “*hecho generador de la obligación tributaria*” solo podría coincidir con el “*presupuesto de hecho*” referido en artículo 14 cuando justamente define “*obligación tributaria*”.

¿La normativa actual prevé la posibilidad de imputar responsabilidad tributaria relacionada con obligaciones de un responsable tributario?

En primer lugar, debemos indicar que no advertimos inconvenientes teóricos para la designación de deudores tributarios cuyas obligaciones pecuniarias se relacionen (en los niveles de accesoriadad y dependencia antes vistos) con las obligaciones de otros deudores tributarios (“responsables”) que a su vez se relacionen (también en forma accesoria y/o dependiente) con obligaciones de contribuyentes.

Obviamente que tal eventual designación debería ser dispuesta por la ley, la cual, al igual que en el caso de los “responsables” respecto de los contribuyentes, debería considerar dentro del supuesto normativo habilitante para dicha responsabilidad un especial grado de vinculación entre ambos deudores (en este caso entre el responsable y el “responsable del responsable”).

Resta analizar si nuestra actual normativa prevé este tipo de obligados tributarios.

Repasando el Código Tributario, podemos advertir que la disposición que podría generar (y de hecho ha generado) dudas respecto de este tema sería su artículo 21, el cual designa como responsables tributarios a los representantes legales o voluntarios respecto de las “*obligaciones tributarias de sus representados*”.²³

Por los argumentos antes indicados, DELGADO sostiene que en la medida que dicha norma se limita a imputar responsabilidad a los representantes por las obligaciones tributarias de “*sus representados*” sin asignarle ninguna condición subjetiva especial, y en su entendido que “*obligación tributaria*” abarca a la del responsable tal como se vio anteriormente, en consecuencia dicha responsabilidad podrá recaer tanto respecto del representante del contribuyente como del representante del responsable. Por tal razón concluye que el representante de un adquirente de una casa de comercio sería responsable tributario, debido a la articulación de los artículos 22 y 21 del CT. Por el artículo 22 sería responsable el adquirente respecto del contribuyente enajenante, mientras que el representante del adquirente podría ser responsable vía artículo 21 (si es que se dan las restantes condiciones previstas en dicha norma) por las “*obligaciones tributarias*” contraídas por aquél como consecuencia del artículo 22.²⁴ Esta línea de razonamiento es perfectamente extensible a cualquier otro tipo de representante de un responsable tributario.

Conforme la postura asumida en el presente trabajo, dos razones nos conducen a discrepar con tales conclusiones.

En primer lugar por lo ya largamente fundamentado respecto a que la referencia a “*obligaciones tributarias*” que hace el artículo 21 solamente se compadece con aquellas obligaciones correspondientes al contribuyente. Como afirma BERRO: “*El art. 21 instituye, como responsable del tributo, al representante de un contribuyente*”.²⁵

En segundo lugar, y aún cuando se admitiera por un instante el concepto “amplio” de obligación tributaria en el entendido que la misma comprende a la de cualquier sujeto pasivo, notemos que la definición de responsable que brinda nuestro Código la vincula exclusivamente con el contribuyente. Vale así transcribir nuevamente el artículo 19 en la parte que nos ocupa: “*Es responsable la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquel...*”

23 Sin perjuicio de que esta norma establece otras condiciones adicionales que sirven de supuestos de esta responsabilidad (las que serán tratadas en el Capítulo 3 de este trabajo), para lo que a esta parte del trabajo interesa, solamente hemos reparado en la referencia indicada.

24 DELGADO, Serrana, ob. cit., pág. 5.

25 BERRO, Federico, “Responsables Tributarios”, ed. Amalio Fernández, Montevideo, 1990, pág. 60.

Por lo tanto, y con total independencia de la postura que se adopte respecto del alcance del término “obligación tributaria”, el artículo 19 del Código Tributario es extremadamente claro en indicar que la figura del “responsable” está vinculada exclusivamente a la de un “contribuyente” y no a la de otro “responsable”.

En consecuencia, entendemos que el artículo 21 del Código no puede interpretarse adecuadamente sin armonizarlo con el artículo 19, para concluir que, más allá que aquél haga referencia a “representados”, éstos indefectiblemente deberán ser contribuyentes ya que éste es el único supuesto sobre el cual se estructura la definición de responsable tributario en nuestro Derecho.

Las conclusiones precedentes fueron compartidas por la jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

En primer lugar vale citar a la Sentencia N° 215 del 16 de marzo de 1992, motivada en una acción de nulidad promovida por los representantes de un responsable (en tal caso, se trató de representantes de una sociedad sucesora de casa de comercio pretendidamente responsable en función del artículo 22 del C.T.). En tal fallo el TCA rechazó la imputación de responsabilidad de dichos representantes dispuesta por la DGI mediante el juego del artículo 22 y el 21 del Código Tributario, afirmando: “*El límite subjetivo [de la responsabilidad] está dado por la expresión ‘adquirentes de casa de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de la empresa en general, que excluye en el caso a los directores supuestamente coobligados de una responsabilidad que recaería exclusivamente sobre la persona jurídica única adquirente del negocio en cuestión’.*”²⁶

Si bien la sentencia no brinda mayor desarrollo teórico, lo cierto es que desconsideró cualquier tipo de responsabilidad respecto de estos representantes, descartando implícitamente la aplicación del artículo 21.

Más contundente e ingresando expresa y detenidamente en el tema que nos convoca, resulta la Sentencia N° 410/014. La misma se vincula a una resolución dictada por el Banco de Previsión Social que determinó adeudos por concepto de contribuciones especiales de seguridad social a una sociedad de hecho cuyos socios eran dos sociedades anónimas. En la misma resolución se declaró responsable solidario al amparo del artículo 21 del Código a uno de los representantes de una de las sociedades socias.

Seguidamente transcribimos aquellos fragmentos del referido fallo que resultan de mayor interés para el presente trabajo: Considerando II: “*Esa sociedad de hecho fue la que verificó los hechos generadores de las obligaciones tributarias por las que se responsabilizó al actor, al amparo del art. 21 del CT. En otras palabras, la contribuyente en cabeza de quien se generaron los adeudos tributarios fue la sociedad de hecho (arts. 17 y 24 del CT)” (...)* “*Como de los registros del BPS, surgía que el actor, “XX”, figuraba como representante de una de las sociedades integrantes de la sociedad de hecho (no de la sociedad de hecho), se concluyó que correspondía responsabilizarlo solidariamente por no haber procedido con la debida diligencia en el ejercicio de sus funciones”.* Considerando III: “*varias razones determinan que la demanda deba ser amparada. En primer lugar, porque la prueba de cargo reunida sobre la actuación del actor como representante de la sociedad de hecho, contribuyente deudora de los adeudos por los que se lo responsabilizó, es totalmente inexistente”.* Considerando IV: “*Sobre la existencia de los supuestos para responsabilizar al actor al amparo de lo previsto en el art. 21 del CT. un primer aspecto fundamental a tener en cuenta es que la sociedad contribuyente que verificó los hechos generadores de las obligaciones tributarias por las que se responsabilizó al actor, fue la sociedad de hecho, conformada por ... S.A. y ... S.A. Estas sociedades, son las socias de la sociedad de hecho, pero la contribuyente es la sociedad de hecho (una entidad distinta a las sociedades que son sus socias, con una personería jurídica distinta) (...)* “*Por lo tanto, lo central es examinar si el actor tenía la condición de representante de esa sociedad de hecho y si tenía injerencia en materia tributaria en esa entidad”.* (...) Considerando IV.II: “*Sentadas estas premisas, corresponde examinar la situación del actor en la sociedad de hecho, que fue la que verificó los hechos generadores de las obligaciones por las que se responsabilizó al actor. Esto es bien importante por lo siguiente. Si bien por las disposiciones de la Ley de Sociedades Comerciales N° 16.060, en este tipo de sociedades, cualquiera de los socios tiene la representación de la sociedad, no es menos cierto que ello no es definitivo en materia fiscal. En este caso, se reitera, los socios de la sociedad de hecho son las sociedades ... S.A. y ... S.A. Por otra parte, en esta materia, es preceptivo acreditar que existió efectiva representación de la contribuyente y que el representante haya tenido efectivamente facultades*

26 Publicada en Revista Tributaria, Tomo XIX, N°109, IUET, julio-agosto 1992, pág. 295.

de injerencia en materia fiscal. Corresponde, por tanto, examinar concretamente cuál era la situación del Sr. XX en la sociedad de hecho que generó las obligaciones tributarias por las que fue responsabilizado. Y este es el meollo del asunto. En especial, habrá que dilucidar dos cosas: a) si hay pruebas de su actuación como representante de la sociedad de hecho y; b) si hay prueba de que el actor haya tenido alguna injerencia en los aspectos tributarios de la sociedad de hecho.” (...) “En dicho dictamen se afirma (137 y vuelto infolios) que el actor tenía la condición de representante de una de las sociedades socias de la sociedad de hecho y que era el presidente de la otra. Pues bien, ese elemento, por sí solo, no demuestra nada de lo que el BPS tenía la carga de demostrar. No demuestra el punto clave que era otro bien distinto: quien era representante de la sociedad de hecho y tenía injerencia en materia tributaria. El BPS debía probar que el actor actuó como representante de la sociedad de hecho y que en ésta tenía poder de decisión en los aspectos tributarios”. (...) “Resulta totalmente irrelevante que el actor fuera representante de una de las sociedades socias, de la contribuyente. Su condición de representante en esa sociedad, **será relevante para los adeudos tributarios que deba enfrentar esa sociedad, pero no la sociedad de hecho en la que, la sociedad participa**” (...) “Comparecer en representación de una sociedad a constituir e inscribir otra, NO es un acto de injerencia en materia fiscal en la naciente sociedad (entre otras cosas, porque la sociedad constituida aún no había comenzado a actuar). Si luego de constituida la sociedad de hecho, uno de los socios o representantes de una de las sociedades fundadoras, toma la dirección, ejerce la representación y tiene injerencia en materia tributaria, ahí sí, desde luego, podrá ser responsabilizado conforme al art. 21 del CT.” (...) “Digámoslo por última vez. Era la actuación de representante de esa sociedad de hecho, lo que el BPS debió demostrar y no lo hizo. Y menos aún demostró su injerencia en aspectos tributarios de esa sociedad”. (...) “Ampárase la demanda y, en su mérito, anúlase el acto impugnado”.

Fiel a la alta calidad argumental que demostraron tener los fallos dictados por el TCA en los últimos años en materia tributaria, esta Sentencia es clara en reconocer como único eventual ámbito de aplicación del artículo 21 del Código Tributario respecto del actor, aquel vinculado con las obligaciones de la sociedad anónima por él representada y que la involucren exclusivamente como contribuyente. Así, desconsideró por irrelevante a su respecto la existencia o no de obligaciones tributarias de la sociedad de hecho que integraba su representada (sociedad anónima) y de la cual ésta última era solidariamente responsable por cualquier adeudo de la sociedad de hecho, de conformidad con lo establecido por el artículo 38 de la Ley N° 16.060.

3. ¿“NUEVO ESTÁNDAR” DE CONDUCTA EN LA RESPONSABILIDAD DE LOS REPRESENTANTES? ALCANCE DE LA DEBIDA DILIGENCIA, A PROPÓSITO DE LA SENTENCIA N° 344/014 DEL TCA

3.1 Cuestiones previas

A diferencia de otras hipótesis de sujeción pasiva en calidad de responsables reguladas en nuestro ordenamiento jurídico, la de los representantes de los contribuyentes tiene como piedra angular la rectitud de su obrar.

Así se desprende con claridad del tenor literal del artículo 21 del Código Tributario cuando identifica como responsables a aquellos representantes legales y voluntarios “que no procedan con la debida diligencia en sus funciones”. Por su lado, el peso del factor subjetivo queda nuevamente en evidencia en la propia norma citada cuando limita cuantitativamente la responsabilidad del representante en caso de culpa y dispone su carácter ilimitado en caso de dolo.

En función de ello y tal como se desarrollará a continuación, el Código Tributario exige dos condiciones desde el punto de vista subjetivo para la aplicación del artículo 21: que el sujeto pasivo sea representante legal o voluntario del contribuyente y que haya desempeñado sus funciones sin la debida diligencia.

3.1.1 La calidad de representante

El artículo 21 del Código Tributario no ofrece dudas en cuanto a que alcanza exclusivamente a los representantes y no a otros sujetos que, aun ocupando posiciones de administración, gestión o dirección

del contribuyente, no están investidos de las facultades que caracterizan al instituto de la representación.

Podemos caracterizar la función de representación, en palabras de GAMARRA, por la eficacia directa que el obrar del representante tiene sobre el patrimonio del representado²⁷. Representante es aquel que se encuentra facultado a actuar en nombre ajeno y a producir efectos en la esfera jurídica de su representado, tal como si hubiera sido éste último quien hubiera realizado los negocios o actos.

En virtud de ello, los únicos sujetos que pueden ser responsabilizados al amparo del artículo 21 del Código Tributario son aquellos que cuenten con efectivas facultades de representación del contribuyente en los términos reseñados.

Este planteo no resulta antojadizo. Nótese que, en adición al claro texto del artículo 21, cuando el Código reguló la responsabilidad por infracciones de las entidades en su artículo 104, dispuso que sin perjuicio de las sanciones que correspondan a éstas, “*sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios*” serán sancionados por su participación personal en la comisión de la infracción. Es decir que el cuerpo normativo parece distinguir con claridad al representante de otros sujetos que pueden ocupar cargos de decisión vinculados al contribuyente. Ello no quiere decir que en un mismo sujeto no puedan confluir ambas condiciones (a modo de ejemplo, un administrador con representación), sino que lo que pretendemos graficar es que la función de “representante” debe ser determinada con claridad a los efectos de imputar responsabilidad solidaria por tributos, no bastando con que el sujeto meramente ocupe determinados cargos a través de los cuales el contribuyente forma su voluntad o adopta sus decisiones.

Ahora bien, tanto la doctrina como la jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (“TCA”) coinciden en que no solo se debe revestir la calidad de representante, sino que a su vez dicha representación debe encontrarse vinculada al ámbito tributario y financiero del contribuyente²⁸.

En este sentido, BERRO ha indicado que la debida diligencia debe ser analizada en atención a las funciones que cumple el representante, tal como surge del propio texto de la norma bajo estudio. Explica el citado autor que “*la referencia a ‘funciones’ nos está indicando por sí sola que no se trata de una responsabilidad relacionada simplemente con un cargo cualquiera de representante (con la mera figura de tal) sino que se encuentra forzosamente vinculada a ciertos hechos, a ‘funciones’, y que éstas deben tener trascendencia en la gestión tributaria del representado.*”²⁹

En línea con lo anterior, VALDÉS COSTA cita una de las conclusiones a las que se arribó en las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Lima en el año 1977, la cual se comparte íntegramente. Dicha conclusión indica que la responsabilidad debe regularse “*en condiciones de razonabilidad que contemplen las distintas hipótesis de hecho que ofrece la realidad contemporánea. A tal efecto la ley debería considerar las distintas formas jurídicas de vinculación y de actuación, distinguiendo entre propietarios, representantes, directores, gerentes y otros administradores y considerando la efectiva participación de esos terceros en la adopción o el cumplimiento de las decisiones de la empresa y el provecho que aquellos puedan haber obtenido a expensas del fisco.*”³⁰

Como ejemplo para graficar esta postura que se compartimos, podemos recurrir al caso del abogado al que se le confiere un poder general para pleitos. Sin dudas que el profesional será representante del poderdante, en la medida que podrá actuar en su nombre y obligarlo, pero dicha representación, sin injerencia ninguna en el ámbito tributario, jamás podría hacerlo merecedor de responsabilidad en el ámbito del artículo 21 del Código Tributario si su representado incumpliera con sus obligaciones

27 GAMARRA, Jorge, “Tratado de Derecho Civil Uruguayo”, Tomo I, 4ª edición, FCU, Montevideo, 2005, pág. 16. El citado autor entiende que el fundamento se refleja en el artículo 1254 del Código Civil Uruguayo, que dispone: “*El contrato que hiciere una persona a nombre de otra estando facultado por ella o por la ley, producirá respecto del representado, iguales efectos que si hubiese contratado él mismo.*”

28 VALDÉS COSTA, Ramón: “Curso...” ob. cit., pág. 336; y BERRO, Federico: “Responsables ...” ob. cit., pág. 39. A nivel de jurisprudencia del TCA, es posible citar a modo de ejemplo, las siguientes en la que dicho criterio es explicitado: 1102/991, 399/998, 215/012, 565/012, 575/013 63/014, 410/014, 422/014 y 147/015.

29 BERRO, Federico: “Responsables ...” ob. cit., pág. 39.

30 VALDÉS COSTA, Ramón: “Curso...” ob. cit., pág. 336

tributarias. Dicho esto, no puede dejar de mencionarse que la casuística es muy rica y que es usual encontrarse frente a casos en los que las dudas son mucho mayores a las certezas.

3.1.2 Actuación sin la debida diligencia

Como adelantáramos, la responsabilidad del artículo 21 del Código Tributario se articula en torno a dos ejes: la calidad de representante (con el especial alcance ya indicado) y su actuación en forma negligente. Solamente acreditados estos dos extremos un representante puede ser responsabilizado al amparo de la norma citada.

Definir un estándar de diligencia único y objetivo para los representantes resulta tarea engorrosa, en la medida que el amplio giro de la norma permite alcanzar a una multiplicidad de sujetos en situaciones notoriamente diversas entre sí, con relación a las implicancias que tienen sus respectivas funciones como representantes.

Entendemos que, tratándose de una norma que indefectiblemente debe ponderar la conducta del imputado, el aplicador (sea la Administración, sea el TCA) no puede obviar que bajo el paraguas de la “representación” pueden quedar comprendidos sujetos en posiciones de absoluta divergencia y respecto de los cuales no puede (y no debe) manejarse un mismo estándar.

Prueba de la dificultad de definir un único umbral de diligencia puede encontrarse en cómo el derecho privado ha establecido a nivel legal diversos criterios en atención a los roles asumidos por el sujeto. Así, mientras que el estándar general y básico de diligencia es el del “*buen padre de familia*”³¹, la Ley N° 16.060 impone un estándar superior a los administradores sociales, que define como el de un “*buen hombre de negocios*”³².

A nivel tributario, consideramos que el criterio a seguir en la práctica debe ser el mismo: tratar en forma diferencial situaciones que así lo merezcan. Recurriendo nuevamente a la ejemplificación para aclarar el punto, podemos indicar que el curador de un incapaz, representante según las normas del Código Civil, no debería ser evaluado por la Administración (y eventualmente por el TCA) con las mismas pautas de diligencia que el presidente de una sociedad anónima con actividad comercial. Este parece haber sido el criterio sostenido recientemente por DGI, cuando indicó para el caso de un director de una sociedad anónima, que el estándar del artículo 21 era asimilable al del buen hombre de negocios.³³

Dicho esto, también debe señalarse que la debida diligencia “*en sus funciones*”, como preceptúa el artículo 21 del Código Tributario, debe razonablemente ser entendida en atención a sus atribuciones vinculadas con el cumplimiento de obligaciones tributarias de su representado, en la faz de la administración del patrimonio ajeno, más que en la de representación. Evaluar la diligencia en la actuación como representante no parece acorde al fin pretendido por el artículo 21 del Código Tributario, en la medida que se trata de una mera externalización de voluntad. Por el contrario, entendemos que es de toda lógica (y así parece haber sido entendido por todos los operadores del Derecho Tributario) que la ponderación de la conducta se realice atendiendo a su prudencia como administrador (sin perjuicio, desde luego, de exigirse la calidad de representante como requisito indispensable para la aplicación del artículo 21). A nivel de texto, también puede inferirse esta conclusión con relación al límite cuantitativo de la responsabilidad, cuando la acota para casos de mera culpa al valor de los bienes del contribuyente “*que administre*”. Lo anterior, una vez más, siempre siendo analizado en función de lo primeramente dicho: que las atribuciones del representante que importan al artículo 21 del Código Tributario son aquellas vinculadas al ámbito fiscal.

Así por ejemplo, un representante diligente en sus funciones de índole comercial, que genere nuevos negocios, incremente los ingresos del contribuyente, y sea en general un correctísimo gestor de patrimonios ajenos, no podría excusarse de responsabilidad frente al Fisco si llevara una gestión tributaria desordenada que implicara el incumplimiento de deberes básicos en la órbita fiscal tales como la

31 Así lo disponen diversas normas del Código Civil.

32 Establecido en el artículo 83 de la Ley N° 16.060.

33 Vé. Sentencia del TCA N° 147/015.

presentación de declaraciones juradas o el pago de los tributos.

Dicho lo anterior, cabe preguntarse qué sucede en los casos en que el representante confía la gestión de los asuntos tributarios del contribuyente a un tercero idóneo, delegando en este último todos los aspectos vinculados al cumplimiento de deberes formales y sustanciales frente a los organismos recaudadores, a la luz de la jurisprudencia reciente del TCA.

3.2 Breve reseña de la Sentencia N° 344/014 del TCA

En el presente capítulo expondremos en forma somera los principales hechos que surgen relatados en la Sentencia N° 344/014 del TCA (en adelante, la “Sentencia”)³⁴ y que contribuyen para analizar el caso de la responsabilidad del representante que ha delegado parte de sus atribuciones, vinculadas al cumplimiento de obligaciones tributarias del contribuyente, a un tercero.

La Sentencia versa sobre la situación de un representante imputado de responsabilidad tributaria e infraccional, derivadas de una fiscalización que realizó la Dirección General Impositiva a una sociedad anónima en la cual el representante ocupaba el cargo de Presidente y único miembro del Directorio.

El argumento principal del actor para cuestionar la imputación de responsabilidad radicaba en que la gestión administrativa fue llevada adelante por una contadora pública contratada por la sociedad a pedido de los inversionistas (accionistas) y que él no tenía injerencia personal en tales cuestiones que fueron las que, al cabo, ameritaron la reliquidación de tributos y la imputación de sanciones.

La Dirección General Impositiva, por su lado, entendió que accionante, en su calidad de único integrante del directorio de la sociedad contribuyente, “no sólo tenía amplias facultades de administración y representación de la sociedad, sino que además surge que en los hechos ejerció las referidas facultades”.

Adicionalmente, cuestionaron la postura del representante en relación a la contratación de la contadora pública antes mencionada, en el entendido que en todo caso existiría culpa “*in vigilando*” o “*in eligendo*”, puesto que no habría realizado los controles debidos que hubieran prevenido la omisión de la sociedad contribuyente en la presentación de declaraciones juradas y el pago de impuestos. Por su parte, cabe apuntar que la Administración consideró que se trataba de un caso de mera culpa, por lo que responsabilizó al representante en forma limitada, por hasta el valor de los bienes administrados, tal como preceptúa el artículo 21 del Código Tributario, al margen de la imputación de sendas sanciones por mora y contravención.

El TCA, por su lado, y en lo que al presente trabajo interesa, arribó en primer lugar a la conclusión de que nos encontrábamos en el presente caso a un representante en los términos del artículo 21 del Código Tributario. Esta persona, según surgía de las actuaciones, tenía amplias facultades de representación, era la única persona con autoridad para actuar en nombre de la sociedad contribuyente y había ejercido efectivamente actos en nombre de la sociedad, entendiendo el TCA también que a su cargo le incumbían las cuestiones tributarias de la empresa.

Por otro lado, luego de despejada la anterior variable, hizo un doble análisis de la conducta del representante. En primer lugar, ponderó la relevancia de lo surgido a nivel de prueba testimonial, en relación a que el director habría firmado la documentación sin cuestionar lo que se le presentaba. Sobre dicha cuestión, el TCA fue tajante al afirmar que “*ello no resulta en modo alguno exculpatorio*”. En segundo lugar, adhirió a la posición del Fisco en relación a la irrelevancia en este caso, a los efectos del artículo 21 del Código Tributario, de la delegación de responsabilidad en la contadora de la empresa, entendiendo al igual que la Administración que se estaría frente a un caso de culpa “*in vigilando*” o “*in eligendo*”.

3.3 Algunas valoraciones a la luz del caso analizado

La Sentencia aborda una muy interesante cuestión del elemento subjetivo de la responsabilidad

³⁴ Vale indicar que los conceptos de responsabilidad “*in vigilando*” e “*in eligendo*” también fueron invocados por DGI en los casos que culminaron con las Sentencias del TCA N° 555/014 y 512/014, pero para el ámbito infraccional y dicha postura no fue recogida por el Tribunal.

del artículo 21 del Código Tributario, que no había sido tratada con anterioridad, al menos en forma explícita y determinante como en este caso.

Los conceptos de culpa *“in vigilando”* o *“in eligendo”* nos conducen a las enseñanzas en materia de Derecho Privado cuando se estudia la responsabilidad por hecho ajeno y, en particular, la del hecho del dependiente³⁵.

Enseña GAMARRA que dicha hipótesis de responsabilidad se basa en la culpa *“in vigilando”* o *“in eligendo”*, precisamente la misma terminología recogida en la Sentencia. El citado autor explica que la justificación de la hipótesis de responsabilidad por culpa de dicha naturaleza radica en la negligencia del empleador por elegir un dependiente incompetente o descuidado, o por no haberlo vigilado en forma adecuada y que ello haya sido el motivo de generación del daño³⁶. Como se aprecia, los conceptos son totalmente trasladables al caso bajo análisis en el presente trabajo, sin perjuicio de las evidentes diferencias en la regulación y consecuencias del artículo 1324 del Código Civil (que responsabiliza al empleador por el hecho de su dependiente, justificándolo en los conceptos indicados) y del artículo 21 del Código Tributario (que responsabiliza no a la empresa o contribuyente sino al representante).

A continuación planteamos algunas conclusiones que extraemos a la luz de las distintas argumentaciones y del contenido del fallo, con relevancia a los efectos de delimitar.

3.3.1 El representante no se libera de responsabilidad por el mero hecho de contratar a un profesional a quien le encomiende los asuntos tributarios de su gestión

A la primera conclusión que podemos arribar a la luz de la Sentencia es que un representante no puede liberarse de responsabilidad a la luz del artículo 21 del Código Tributario por el mero hecho de haber confiado la gestión de los asuntos tributarios de la empresa a un profesional en la materia. La situación luce aún más clara en un caso como el de la Sentencia, en la medida que se pudo comprobar que el director no solamente era representante del contribuyente según sus disposiciones estatutarias, sino que era la única persona investida de representación y que efectivamente había ejercido actos y celebrado negocios en su condición de tal. Parece razonable sostener que el presidente y único miembro del directorio de una sociedad anónima con actividad comercial no puede permanecer absolutamente ajeno al cumplimiento de las obligaciones tributarias de su representada, ni dispensarse de responsabilidad tributaria por el mero hecho de contratar en un tercero la administración de dichos asuntos. Lo anterior, sin perjuicio que pudiera acreditar, principio de realidad mediante, que dicho tercero era en sustancia un representante de facto, alcanzado por el artículo 21, y que tenía a su cargo exclusivo los aspectos vinculados al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales del contribuyente.

Como expresa ALBACETE, en posición que compartimos, si un representante que, dentro de las responsabilidades del contribuyente a su cargo, se encuentran las tributarias, *“debiendo hacer lo más (controlar o vigilar) hace lo menos (por ejemplo delega íntegramente en otra persona o no la controla razonablemente) puede considerar que actúa con culpa en el grado de negligencia.”*³⁷

3.3.2 La contratación de un profesional puede ser un indicio de actuación diligente

Aun pudiendo lucir a primera vista contradictorio con lo antes expresado y con el contenido de la Sentencia, consideramos que la contratación de profesionales para la prestación de servicios vinculados a la gestión y cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y de los deberes formales del contribuyente es una práctica saludable que puede ser indicativa de la prudencia del representante y, en consecuencia, exonerarlo de responsabilidad tributaria.

Como viéramos, la responsabilidad tributaria contenida en el artículo 21 puede comprender a un

35 Artículo 1324 del Código Civil.

36 Cfr. GAMARRA, Jorge: *“Tratado de Derecho Civil Uruguayo”*, Tomo XX, *“Responsabilidad Civil Extracontractual”*, Vol. 2, 1ª edición, 2ª reimpression, FCU, Montevideo, 1993, pág. 131.

37 ALBACETE, Juan Manuel: *“Responsables...”* ob. cit., pág. 465.

elenco variopinto de sujetos que cumplen funciones decididamente diversas y para los cuales no es posible consensuar un grado mínimo de conocimiento, instrucción y diligencia.

No es posible exigir a los representantes (y menos aún, a todos los abarcados por el artículo 21 del Código Tributario) que sean expertos en la materia fiscal y que se encuentren en condiciones de conocer en forma acabada la vasta normativa tributaria, los criterios sostenidos por el Fisco en relación a su interpretación y todas las demás cuestiones que hacen a la aplicación del Derecho Tributario.

Por ello entendemos que no caben dudas que, a priori y sin perjuicio de lo que más adelante se dirá, la contratación de personal idóneo para encomendarle la gestión de los aspectos tributarios del contribuyente representado, puede ser apreciada como un acto diligente por parte del representante, aunque insuficiente por sí solo para sustraerse de la aplicación del artículo 21 del Código Tributario.

3.3.3 La negligencia del representante en la Sentencia se dio por su falta total de control a cuestiones de su incumbencia

Resulta relevante ser precisos en cuanto a que, si bien como fuera expresado, la contratación de un profesional no exime por sí solo de responsabilidad al representante, ello no quiere decir que bajo determinadas circunstancias, que no se verificaron en el presente, pudiera haberse visto eximido.

Según surge de la Sentencia, en el lapso que el representante ocupó el cargo de único director de la sociedad contribuyente, esta última no solamente omitió pagos sino también la presentación de declaraciones juradas.

El TCA fue categórico al indicar que *“debe afirmarse la responsabilidad de quien, como la actora, era Presidente del Directorio de [...] S.A., en cuanto ella no podía ignorar los hechos ya señalados (no inclusión del único bien (inmueble) en las declaraciones juradas; no satisfacción de las obligaciones tributarias a cargo de la sociedad) y, ello, no obstante, no consta que adoptara actitud alguna tendiente a impedir la concreción o el mantenimiento de tal situación”*.

Entendemos que en el caso analizado, la responsabilidad imputada al representante se ocasionó por las omisiones en que incurrió, impropias de la prudencia mínima que exige su investidura.

Al tratarse de un régimen de responsabilidad subjetiva y siendo la carga de la prueba de la Administración, esta debe probar -como sucedió en el caso de la Sentencia- un actuar al menos culpable del representante. En tal sentido, su responsabilidad no se generó por el mero incumplimiento tributario, ni por haber delegado parte de su gestión; la responsabilidad en la Sentencia se configuró por un actuar negligente que se evidenció en la omisión de controlar mínimamente los aspectos fundamentales de la gestión tributaria de la empresa.

Tanto el TCA como la DGI entendieron que en el caso bajo análisis la negligencia del representante quedó evidenciada en la ausencia de controles mínimos que debió haber realizado un representante prudente al amparo del artículo 21 del Código Tributario.

3.3.4 Cuestiones a las que un representante no debería estar ajeno

Como corolario de todo lo anterior, estimamos conveniente indicar algunas cuestiones respecto de las cuales el representante, a la luz del artículo 21 del Código Tributario, no debería mantenerse ajeno si pretende salvaguardar su responsabilidad frente a la determinación de adeudos tributarios a su representado.

Tal como expresáramos, si bien el representante a los efectos del artículo 21 debe ser un representante con injerencia en la materia tributaria, ello no puede ser interpretado como una obligación a convertirse en un idóneo en asuntos tributarios ni a tener que intervenir en forma directa en toda la gestión fiscal de su representado.

El representante, para evitar ser responsabilizado en forma solidaria por tributos con el contribuyente, debe mantener una actitud prudente y diligente en relación a sus funciones, entre las que se

encuentra la tributaria.

La contratación de personal idóneo para realizar tareas como la confección de la contabilidad, la preparación de declaraciones juradas y la asistencia en general frente al Fisco puede ser en muchos casos un indicio de diligencia en el obrar del representante. Sin embargo, como se aprecia de la Sentencia, no puede el representante pretender exonerarse de responsabilidad invocando como única causal la confianza depositada en el profesional contratado y menos aún desentenderse por completo del estado y nivel de cumplimiento ante la Administración Tributaria por parte de su representado.

El deber de diligencia que razonablemente puede exigirse a un representante no es la de un experto en materia tributaria, sino la de un prudente gestor de patrimonios ajenos. Así, parece acorde a la diligencia propia de “*sus funciones*” como refiere el artículo 21, que controle la presentación en tiempo y forma de las declaraciones juradas y sus eventuales reliquidaciones, las inscripciones y modificaciones en el Registro Único Tributario, incluyendo especialmente la denuncia de los giros del contribuyente cuando ello es relevante para la determinación del régimen tributario aplicable, que realice un seguimiento de los pagos de tributos y vigile su cumplimiento en fecha. Consideramos que no le cabría responsabilidad, siquiera a título de culpa, si ante dos posibles interpretaciones normativas optara por una que resultara luego cuestionada por el Fisco o que, ante una situación de compleja interpretación, hubiera confiado íntegramente la decisión a sus asesores, en la medida que no se acredite que su postura fue adoptada en forma temeraria.

Nótese en este punto, que varias veces sucede incluso que, la eventual diversidad de interpretaciones respecto de la aplicación de una norma tributaria surge luego que el contribuyente marcó su postura; o bien en oportunidad de una fiscalización concreta o bien por posteriores respuestas a consultas vinculantes, etc. En tales casos resulta claro que la diligencia o no del representante no pasa por determinar si éste analizó o hizo que un especialista analice todas las eventuales posibles interpretaciones que podría tener una determinada norma, para evaluar en tal caso aquella que genere menos contingencias a su representado. Adoptar el criterio más afín al “interés recaudatorio”, existiendo varias posturas válidas, no es demostración de un actuar diligente sino, por el contrario, de un actuar temeroso y contrario a los intereses del representado, que podría incluso exponer al representante a responsabilidad frente a su representado.

Tampoco podría ser de recibo considerar que, ante cualquier potencial diversidad de interpretaciones de una norma tributaria, la única manera que tendría el representante de neutralizar su responsabilidad pasara por formular una consulta vinculante. La consulta tal como está regulada en los artículos 71 a 74 del Código Tributario, tiene por virtud conocer la opinión del Fisco respecto de una determinada situación real y actual, cuya respuesta resulta vinculante exclusivamente para la Administración pero no para el contribuyente, quien no está obligado a ceñirse a las conclusiones de la respuesta y menos aún en caso que adelante opinión fundada contraria a la posición sostenida por el Fisco. Sostener lo contrario implicaría que, como único mecanismo para salvaguardar su responsabilidad, todo representante deba instar a su representado a formular consultas vinculantes para todo y cualquier asunto relacionado con el giro del contribuyente (aún aquellos que no le ofrecieran dudas) para luego someterse sin más a los criterios que el Fisco adopte en sus respuestas. En tal caso, el rol del Fisco vendría a sustituir al del asesor fiscal de los contribuyentes, lo cual a todas luces se muestra como un dislate.

En definitiva, consideramos que el representante habrá cumplido con su deber de actuación diligente, cuando controle el cumplimiento de la normativa tributaria (tanto la material como la formal que estuviera al servicio de aquella), tome recaudos ante casos complejos o que presenten ciertas particularidades (ya sea motivadas en la normativa aplicable como en las situaciones de hecho verificadas) y cuente con el asesoramiento de especialistas en base a cuyos consejos debidamente fundados actúe, aun cuando los mismos pudieran no ser compartidos por el Fisco.